



SINDICATO DOS COMISSÁRIOS DE DESPACHOS, AGENTES DE CARGAS E LOGÍSTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO (SINDICOMIS).

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS TRANSITÁRIAS, AGENTES DE CARGA AÉREA, COMISSÁRIAS DE DESPACHOS E OPERADORES INTERMODAIS (ACTC).

COMITEC – COMITÊ TÉCNICO DE COMÉRCIO EXTERIOR E FISCAL

**GRUPO TÉCNICO JURÍDICO DE
COMÉRCIO EXTERIOR E ASSUNTOS ADUANEIROS**

PARECER JURÍDICO

VOTO DE QUALIDADE NO CARF

INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES (MP 1.160/2023)

Relatora: Bruna Antonini

Pós-graduada em Comércio Exterior
Pós-graduada em Administração de Empresas e Negócios Internacionais
Especialista em Direito Tributário

Revisor: Giovanni Galvão

Professor de Direito Penal, Processo Penal e Direito Ambiental
Mestre e Doutor pela PUC – Pontifícia Universidade Católica de Campinas
Especialista em Terceiro Setor e Direito Urbanístico

São Paulo, fevereiro de 2023

Índice:

1. NOTA INICIAL	3
2. Introdução.....	4
3. Sistemas de voto de qualidade e breve histórico do voto de qualidade no CARF	5
4. Inconstitucionalidades formais da “represtinação” do voto de qualidade	8
4.1. Limites constitucionais ultrapassados pela Medida Provisória	9
4.2. Incompatibilidade entre a declarada motivação arrecadatória da MP 1160/23 e a função institucional do CARF	11
4.3. Independência dos Poderes.....	19
5. Inconstitucionalidades materiais no voto de qualidade.....	20
6. Ilegalidades na aplicação do voto de qualidade	31
7. Sugestão de solução possível.....	37
8. Conclusão	41

1. NOTA INICIAL

Este parecer se soma à série de pareceres aprovados pelo Grupo Técnico Jurídico de Comércio Exterior e Assuntos Aduaneiros, destinados à fiel observância da prerrogativa prevista na letra “d” do artigo 513 do Decreto-Lei (Federal) nº 5.452, de 1º de maio de 1943 , prestando espontânea e graciosa colaboração com o Estado, visando oferecer subsídios para superar obstáculos localizados que dificultam o pleno desempenho de empresas pertencentes às categorias econômicas representadas pelo SINDICOMIS e associadas à ACTC.

Parecer Jurídico aprovado em 10 de fevereiro de 2023 pela maioria dos membrosⁱ do **GRUPO TÉCNICO JURÍDICO DE COMÉRCIO EXTERIOR E ASSUNTOS ADUANEIROS** do **COMITEC** – Comitê Técnico de Comércio Exterior e Fiscal do **SINDICOMIS** – Sindicato dos Comissários de Despachos, Agentes de Carga e Logística do Estado de São Paulo e da **ACTC** – Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais.

Trata-se de um estudo solicitado por SINDICOMIS e ACTC acerca do tema “VOTO DE QUALIDADE NO CARF”.¹

¹ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

2. Introdução

A publicação da Medida Provisória nº 1.160 em 12 de janeiro de 2023 reavivou antigas discussões a respeito do chamado “voto de qualidade” no CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais): a forma de sua utilização, legalidade e efeitos. Os artigos 1º e 5º dessa MP² determinam o retorno do voto de qualidade no CARF, permitindo que o desempate nas decisões deste órgão seja sempre definido por representante da Fazenda Nacional. Porém, a forma como o voto de qualidade está sendo reestabelecido viola princípios fundamentais de direito.

CARF é o órgão incumbido do julgamento de processos administrativos tributários da União em segunda instância. As discussões administrativas tributárias são levadas inicialmente às DRJs (Delegacias da Receita Federal de Julgamento)³ em primeira instância e, caso persista dissidência entre as partes, os eventuais recursos são, em segunda instância, submetidos à apreciação do CARF. É este o caminho percorrido antes de eventual discussão na esfera judicial.

² Artigo 1, da MP 1.160/2023: “Na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o resultado do julgamento será proclamado na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.” Por sua vez, o referido § 9º, do art. 25, Decreto nº 70.235/1972 determina: “Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Artigo 5, da MP 1.160/2023 prevê: “Fica revogado o art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002”. Por sua vez, o referido artigo 19-E estabelecia: “Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

³ Vide Decreto n. 70.235/1972, art.25, inc. I.

Por se tratar de órgão colegiado e paritário, o CARF é composto por conselheiros representantes do fisco e por conselheiros representantes dos contribuintes, em igual número.

A ideia parece boa quando esse sistema é analisado no conjunto. Mas no detalhamento as inconsistências capazes de produzir desequilíbrios, ilegalidades e mesmo inconstitucionalidades começam a aparecer: o voto de desempate (voto de qualidade) será de **exclusiva** atribuição do presidente da turma de julgamento e este será **sempre** um representante do fisco, conforme determina a legislação.

3. Sistemas de voto de qualidade e breve histórico do voto de qualidade no CARF

O voto de qualidade pode se apresentar basicamente sob duas roupagens: um sistema puro em que **quem o profere não participa do julgamento inicial** e só vota se e quando ocorra empate no julgamento. Este é o autêntico “voto de minerva”⁴. No outro sistema (impuro ou imperfeito) **quem o profere participa do julgamento inicial** e, em caso de empate, **prevalece seu voto** como se esse julgador votasse duas vezes ou como se seu voto tivesse “peso dois” em relação ao voto dos demais julgadores, cujo peso é de apenas uma unidade.

No sistema que vigorou entre agosto de 2020 até o recente advento da Medida Provisória 1.160/2023, estava **eliminado** o “voto de qualidade”, pois em ocorrendo empate no julgamento, se aplicava automaticamente **a solução favorável ao**

⁴ ou “voto de Atena” que absolveu Orestes no Areópago após seu julgamento pelo crime de matricídio – julgamento realizado por 12 cidadãos atenienses – ter resultado em empate.

contribuinte. A aludida Medida Provisória **restabelece**, portanto, o chamado voto de desempate (voto de qualidade) e o atribui novamente ao presidente do órgão de julgamento a prerrogativa de ver seu voto (já proferido) prevalecer e desempatar.

A rigor, portanto, não se trata de um autêntico “voto de desempate” (que aconteceria se esse julgador não tivesse ainda votado ou, tendo votado, “votasse novamente”) e sim de um sistema de prevalência do voto de um determinado julgador. **Em lugar de “voto de desempate”, este sistema mereceria, portanto, mais adequadamente, a designação de “voto prevalente”.**

A designação “voto de qualidade” não é incorreta quando a entendemos como um voto que há de prevalecer em razão da suposição de que, quem o profere tem – em razão de sua antiguidade na função julgadora ou de sua mais larga experiência e conhecimento em relação ao tema em discussão – um “nível superior de qualidade” em relação à experiência e ao conhecimento dos demais julgadores. O problema está em atrelar automaticamente essa designação (“voto de qualidade”) ao sistema de “voto de desempate” (como se de situações idênticas se tratasse) quando o mais correto seria entendê-lo como “voto **prevalente**, em razão de uma suposta **qualidade superior**”.

O voto de qualidade foi instituído pela Lei n. 11.941/2009, que incluiu o §9º no artigo 25 do Decreto Federal n. 70.235/1972, assim estabelecendo:

“§ 9º. Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.”

Em 2020, a utilização do voto de qualidade no CARF foi alterada com a inclusão do art. 19-E na Lei n. 10.522/2002, trazida pela Lei n. 13.988/2020. O referido artigo 19-E afastou o voto de desempate do representante da União, estabelecendo:

“Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, atual denominação do Conselho de Contribuintes, é órgão essencial para estimular a resolução de conflitos na esfera administrativa federal, contribuir para a redução da judicialização, além de promover a segurança jurídica nas questões tributárias e aduaneiras de sua competência, conduzindo decisões técnicas em observância à principiologia jurídica.

Com o advento da MP 1.160/2023 o voto de qualidade foi reestabelecido para que o desempate seja definido por representante do Fisco, eliminando a preferência ao contribuinte na resolução do conflito em caso de empate no julgamento.

Cumprir destacar que o voto de qualidade já foi objeto de algumas ADI (Ação de Direta de Inconstitucionalidade) algumas ainda sob análise no STF.

Após a instituição do voto de desempate pelo representante do Fisco, o Conselho Federal da OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) propôs a ADI nº 5.731, apresentando os argumentos de sua inconstitucionalidade. Porém, antes de seu julgamento, sobreveio a Lei 13.988/2020, de modo que aquela ADI perdeu seu objeto e foi arquivada.

Novas ADI foram propostas (ADI n 6.399, 6.403 e 6.415) contra o voto de desempate favorável ao contribuinte após a publicação da Lei 13.988/2020. Em 2021 foi iniciado o processo de julgamento das ADI e, apesar de não finalizadas as votações, o STF formou maioria⁵ pela improcedência das ações, entendendo pela constitucionalidade do dispositivo legal, devendo prevalecer o voto de desempate favorável ao contribuinte no CARF por tratar-se de medida protetiva à sociedade. O Relator, Ministro Marco Aurélio, votou pela inconstitucionalidade formal do art. 19-E da Lei 10.522/2002, incluído pela Lei 13.988/2020, que estabeleceu o voto de desempate no CARF favorável ao contribuinte, e concluiu pela constitucionalidade material do dispositivo. O Ministro Luís Roberto Barroso votou pela constitucionalidade formal e material do dispositivo legal, acrescentando a moderação em seu voto de modo que ao Fisco seja permitido discutir o crédito tributário na esfera judicial, se diante, do empate no CARF, o contribuinte tenha sido vencedor pelo ora debatido critério de desempate. Formando maioria, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu pela constitucionalidade formal e material do dispositivo legal, ressaltando a impossibilidade de a Fazenda ajuizar ação judicial no caso de empate no CARF, tendo seu voto sido seguido pelos Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Carmen Lúcia. Não houve manifestação do Ministro Nunes Marques, que pediu vista.

4. Inconstitucionalidades formais da “represtinação” do voto de qualidade

Por apego à precisão terminológica é preciso esclarecer um importante detalhe: apesar de não haver na MP 1.160/2023 a efetiva represtinação do voto de qualidade, (pois para que a represtinação aconteça é necessária manifestação expressa na lei

⁵ Os Ministros Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Carmen Lúcia votaram pela constitucionalidade formal e material do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pela Lei 13.988/20, tendo o Ministro Relator, Marco Aurélio, votado pela inconstitucionalidade formal e constitucionalidade material.

revogadora ou em controle de constitucionalidade indicando expressamente que a norma revogada tenha sua vigência restaurada⁶) o novo dispositivo legal produz efeito assemelhado ao produzido por este instituto do direito normativo.

4.1. Limites constitucionais ultrapassados pela Medida Provisória

Medida Provisória é um instrumento normativo de aplicação imediata, mas destinado a matérias de caráter relevante e urgente⁷, conforme expressamente estabelece o artigo 62 da CF/88. Assim, matérias que não sejam relevantes e ao mesmo tempo urgentes não podem ser objeto de Medida Provisória, devendo observar o devido processo de criação normativa para poderem, sem mácula formal, integrar o ordenamento jurídico brasileiro.

A MP 1.160/2023, em seus artigos 1º e 5º, revoga normas desprovidas de urgência, embora sejam indubitavelmente relevantes. Daí sua inconstitucionalidade, por deixar de submeter o tema ao devido processo legislativo para discussão adequada de um tema altamente impactante para a sociedade. A utilização de Medida Provisória para normatizar este assunto traz consigo, portanto, o vício da inconstitucionalidade formal. A inadequada utilização de Medida Provisória fere os princípios democráticos e do devido processo legislativo, pela ausência de debate prévio no Congresso Nacional acerca de tema de alta relevância.

⁶ Conforme ensina Maria Helena Diniz, na reconstituição “a lei revogadora de outra lei revogadora não terá efeito reconstitutivo sobre a velha norma abolida, a não ser que haja pronunciamento exposto da lei a esse respeito.” *In*: Código Civil Anotado. Ed. Saraiva. 2010. Vide Art. 2º da Lindb - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

⁷ Constituição Federal/1988: “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.”

Medidas Provisórias quase sempre surpreendem, por ingressarem de imediato no conjunto normativo positivo. Mas esta que “represtina” o voto de qualidade proferido por representante do Fisco, a par de surpreender, viola diretamente o princípio da segurança jurídica previsto no caput do artigo 5º da Constituição Federal. Segurança Jurídica é direito fundamental que deve ser observado pelo Estado, por visar garantir a previsibilidade na aplicação de normas e a estabilidade das relações jurídicas.

Os princípios democráticos, assim como o do devido processo legislativo, não podem ser desrespeitados. As alterações de legislação sobre temas complexos, como o voto de qualidade que afeta o resultado dos julgamentos administrativos com impacto direto na sociedade, devem ser suficientemente debatidos e amadurecidos antes de sua vigência, devendo, pra isto, observar o trâmite legislativo ordinário e regular no Congresso Nacional, sob análise de comissões temáticas do Parlamento, que avaliarão os efeitos da norma para a sociedade.

A adoção de medida provisória para tratar do critério de desempate no CARF utiliza um atalho que a Constituição Federal reserva apenas a situações muito específicas não presentes na situação aqui analisada. E assim, viola os princípios constitucionais do devido processo de produção legislativa e da democracia, caracterizando inconstitucionalidade formal.

Quanto à inadequada utilização de Medida Provisória, o Ministro Barroso enfatiza em seu voto no STF acerca da ADI 6.399 que:

“A via da medida provisória é excepcional, deflagrada pelo Poder Executivo em caso de relevância e urgência. Não se pode, assim, utilizá-la com o intuito de se desviar do caminho traçado pelo Constituinte.”

Tanto é verdade que este assunto não é revestido de urgência, que na ocasião em que se discutiu o projeto que acabou se transformando na Lei 13.988/2020, a matéria não revelava assunto urgente a ponto de permitir sua inclusão na Medida Provisória 899/2019. Assim, acertadamente, a matéria não integrou inicialmente o texto da Medida Provisória. Somente após o devido processo legislativo, com análise das comissões temáticas no processo parlamentar, o assunto do voto de desempate foi inserido no texto final em linha com os objetivos do legislador em atender ao princípio da eficiência, promover a redução de litigiosidade e afastar a finalidade meramente arrecadatória dos órgãos de julgamento administrativo tributário.⁸

4.2. Incompatibilidade entre a declarada motivação arrecadatória da MP 1160/23 e a função institucional do CARF

O CARF é um órgão de julgamento do contencioso administrativo federal que, apesar de vinculado ao Ministério da Fazenda, não é órgão de fiscalização e muito menos de arrecadação. Seu Regimento Interno (RICARF) determina em seu artigo 1º: “ **O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão colegiado, paritário,** integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por **finalidade julgar (...)**” – (grifos nossos)⁹.

Sua função se alinha à busca de um aperfeiçoamento dos lançamentos tributários no sentido de se atingir a justiça fiscal, à luz do princípio constitucional implícito do duplo

⁸ Vide item 4 da exposição de motivos da MP 899/2019, que visava a “redução de litigiosidade no contencioso tributário, afastando-se do modelo meramente arrecadatório. *In*: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf

⁹ Conforme redação da Portaria MF nº 153, de 2018: “Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).”

grau de jurisdição e, ainda, dos princípios da capacidade contributiva e devido processo legal, sob seu prisma da ampla defesa e contraditório.

Assim, a intenção de conferir caráter arrecadatário a um órgão de julgamento é ilegal e inconstitucional, produzindo desequilíbrio do sistema tributário administrativo federal.

A exposição de motivos da MP 1.160/2023 declara explicitamente o objetivo arrecadatário das alterações normativas propostas. A intenção do legislador não deixa dúvida, em sua redação e nas diretrizes apresentadas, a finalidade de arrecadar recursos aos cofres públicos. A comparação entre a motivação presente na exposição de motivos da MP 1.160/2023 e a função institucional do CARF definida em seu Regimento Interno, escancara a incompatibilidade entre o objetivo arrecadatário da MP e a função julgadora do CARF.

Como já explanado, o CARF é órgão colegiado e paritário, composto por representantes do Fisco e por representantes do contribuinte. O representante do Fisco é vinculado à Administração Pública enquanto o representante do contribuinte é indicado por entidades representantes da sociedade e não é vinculado às entidades ou à Administração Pública. Convém ressaltar que o órgão não exerce função arrecadatária, ainda que seja coordenado pela Administração Pública Fazendária, até porque, não compete a um representante do contribuinte a função de arrecadar tributo.

Em que pese o representante do Fisco, vinculado à Administração Pública, comumente proferir decisão que favorece a União e os cofres públicos, devemos ressaltar que o interesse público não se confunde com 'cofres públicos', como se verifica nas razões

que motivaram a referida MP. O interesse público deve ser entendido como aquilo que beneficie a sociedade.

Conforme esclarecem as Conselheiras do CARF Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Mariel Orsi Gameiro¹⁰:

“(...) quando uma auditora fiscal deixa seu posto na Receita Federal e passa integrar os quadros do CARF, há que renunciar à tarefa de obter recursos financeiros ao Estado, passando a desempenhar, com imparcialidade, seu papel de julgadora. Sob uma perspectiva institucional, é essa a atuação que o CARF espera de suas conselheiras e de seus conselheiros, sejam eles servidores da Receita Federal, sejam eles indicados pelas entidades sindicais e confederações patronais que têm assento no órgão.”

Verifica-se na exposição de motivos da MP 1.160/2023 distorções quanto à competência julgadora do CARF na tentativa de apresentar justificativa à revogação do desempate por voto favorável ao contribuinte: “Considerando-se que o empate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a favorecer os contribuintes, estima-se que cerca de R\$ 59 bilhões (cinquenta e nove bilhões de reais), por ano, deixarão de ser exigidos. O prejuízo à Fazenda Pública é ainda mais agravado (...)”. Entretanto, a alegação de prejuízo ou perda de arrecadação para motivar a alteração legislativa proposta é descabida, visto que muitos tributos analisados no CARF possuem **caráter regulatório** (extrafiscal) e não arrecadatório (fiscal). As afirmações na exposição de motivos que fundamentam a volta do voto de qualidade com função arrecadatória deturpam os princípios norteadores do direito tributário, produzindo efeito danoso para a economia e para a sociedade.

¹⁰ Oliveira, Ludmila Mara Monteiro de. Gameiro, Mariel Orsi Gameiro. Desmistificando e Desmitificando o CARF. APET. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/desmistificando-e-desmitificando-o-CARF/>

Ora, o empate no julgamento do CARF indica dúvida entre os julgadores, e se há dúvida sobre a exigibilidade do crédito tributário, não é apropriado falar em “prejuízo ao Fisco”. O anseio arrecadatário não deve se sobrepor aos princípios do direito.

Para a manutenção das garantias constitucionais, o órgão julgador, mesmo que na esfera administrativa tributária, deve atuar sob a observância dos princípios constitucionais¹¹ da moralidade administrativa, devido processo legislativo, imparcialidade e do acesso à justiça. Em linha com os preceitos expostos, o STF estabelece:

“O princípio constitucional da moralidade administrativa, ao impor limitações ao exercício do poder estatal, legitima o controle jurisdicional de todos os atos do Poder Público que transgridam os valores éticos que devem pautar o comportamento dos agentes e órgãos governamentais. (...)” (RTJ 182/525-526, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno)

A aludida Exposição de Motivos, afirma que cerca de R\$60 bilhões de reais deixarão de ser exigidos do contribuinte mediante a adoção do critério de desempate em favor dos contribuintes. Mas esses R\$60 bilhões representam créditos tributários duvidosos, sob acirradas discussões envolvendo a interpretação da legislação, de modo que as dúvidas resultam em empate técnico após extensa análise de qualificados julgadores.

Não se deve, portanto, concluir aprioristicamente que o crédito tributário *sub judice* no CARF represente necessária e inevitavelmente um “prejuízo ao Fisco”, pois se fosse direito líquido e certo envolvendo receita financeira da União, o CARF estaria atuando

¹¹ Princípios verificados por Fábio Martins de Andrade. O voto de qualidade no CARF e o minimalismo da OAB. Artigo publicado no JOTA. In: <https://jota.info/artigos/o-voto-de-qualidade-no-CARF-e-o-minimalismo-da-oab-27062017>

fora de sua competência, pois é de competência exclusiva do poder executivo autorizar 'renúncia fiscal', se assim fosse considerado o ganho de causa ao contribuinte.

O crédito tributário enquanto estiver sob questionamento e no aguardo do devido julgamento não pode ser apropriado pela União e, portanto, não cabe a esta renunciar direito alheio. No entendimento de Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento, a renúncia de receita refere-se à “desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federado competente para sua instituição”.¹²

A preocupação com o caráter arrecadatário do retorno do voto de qualidade é elucidada por Elidie Bifano, ao comentar sobre a alteração legislativa proposta na MP 1.160/2023:

“O que de fato parece ocorrer é que se busca aumentar os ingressos a favor do Poder Público, inclusive porque os depósitos em discussão judicial são efetivados à ordem do Tesouro Nacional. A nosso ver, a eliminação do voto de qualidade alterou de forma importante o fruto das decisões nos tribunais administrativos, afastando-se a dúvida sobre eventual parcialidade. Reabrir essa discussão não implica arrecadar, pois enquanto não houver decisão de mérito transitada em julgado, não haverá arrecadação do tributo. Reitera-se, há um incentivo para o contencioso, somando-se mais e mais contingências nas contas públicas. Se a medida era para reduzi-las, o efeito obtido foi inverso.”¹³

¹² Dino, Daniel. É preciso diferenciar desoneração de incentivos fiscais, diz Eder Moraes, In: <http://www5.sefaz.mt.gov.br/-/e-preciso-diferenciar-desoneracao-de-incentivos-fiscais-diz-eder-moraes>

¹³ Bifano, Elidie Palma. Temas fiscais: reflexões sobre o que se fala e se faz no início de 2023. In: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-25/consultor-tributario-temas-fiscais-reflexoes-faz-inicio-2023>

A Exposição de Motivos dessa medida declara ser sua finalidade reestabelecer o voto de representante do Fisco para o desempate de julgamento no CARF, apresentando como fundamentos os supostos prejuízos que o favorecimento ao contribuinte (no caso de empate no julgamento) tem trazido à União com perda de arrecadação. É possível então concluir, a contrário senso, que o objetivo de reverter para o extremo oposto o resultado do desempate nos julgamentos do CARF tem como óbvio objetivo o aumento de arrecadação da União.

Há quem defenda que o mecanismo do voto de qualidade definido por representante do Fisco não implica necessariamente em decisões favoráveis ao este. Porém, a leitura da exposição de motivos deixa evidente a finalidade arrecadatória para o retorno do voto de desempate pelo representante da União.

Devemos observar ainda que a competência do CARF abrange o julgamento de tributos com função fiscal e extrafiscal. A função fiscal, também conhecida como arrecadatória, têm como objetivo principal angariar receita para que o Estado possa desenvolver suas atividades na proteção da sociedade. O Imposto sobre a Renda¹⁴, por exemplo, é considerado tributo com função arrecadatória. Entretanto, os tributos com função extrafiscal, possuem o objetivo principal de regular determinadas atividades, estimulando-as ou desestimulando-as conforme os interesses momentâneos, ocasionais, unilaterais e discricionários do Estado, determinados quase sempre a título precário, por meio da majoração ou minoração de suas alíquotas. O Imposto de Importação é exemplo de tributo regulatório.

¹⁴ Para alguns estudiosos, o Imposto de Renda também possui caráter extrafiscal na medida em que possui alíquota regressiva na promoção de equilíbrio-econômico.

Portanto, o caráter arrecadatório pretendido pelas alterações legais apresentadas na Exposição de Motivos da MP 1.160/2023 é contrastante com a integralidade das matérias de competência do CARF, visto que os tributos de caráter extrafiscal não podem se sujeitar à arrecadação tributária, pois isto eliminaria a função meramente regulatória dessa espécie de tributo.

A Medida Provisória publicada encontra-se, portanto, dissociada da finalidade definida na Exposição de Motivos, pois os efeitos pretendidos (arrecadar recursos aos cofres públicos) não podem ser alcançados sob o risco de efetivos prejuízos à sociedade, tendo em vista as inconstitucionalidades e as ilegalidades apontadas. A saber, a Exposição de Motivos, a MP 1.160/2023 assim dispôs:

“(...) tem por finalidade disciplinar a proclamação de resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispor sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade. (...)3. Ressalta-se que a proclamação do resultado favorável ao contribuinte no caso de empate de votos, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, provocou a reversão do entendimento do tribunal em grandes temas tributários. 4. Somente nos últimos três anos que antecederam a Lei nº 13.988, de 2020, a Fazenda Nacional havia logrado êxito em processos decididos por voto de qualidade que envolveram cerca de R\$ 177 bilhões (cento e setenta e sete bilhões de reais). Considerando-se que o empate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a favorecer os contribuintes, estima-se que cerca de R\$ 59 bilhões (cinquenta e nove bilhões de reais), por ano, deixarão de ser exigidos.” (grifo nosso).

O resultado do julgamento no contencioso administrativo fiscal e a arrecadação tributária são assuntos distintos.

A preocupação com os cofres públicos é medida que se impõe à administração pública, porém a função de arrecadação tributária não alcança todos os órgãos de julgamento administrativos. O tributo é apenas uma das formas de obtenção de receita aos cofres públicos. Conforme ensina Ruy Barbosa Nogueira¹⁵:

“Em que consiste a atividade financeira do Estado? De maneira geral, consiste em toda ação que o Estado desenvolve para obter, gerir e aplicar os meios necessários para satisfazer às necessidades da coletividade e realizar seus fins. Essas necessidades são imensas e para atendê-las o Estado precisa de bem imóveis, móveis, serviços, pois necessita de terras, casas, estradas, ruas, pontes, navios, precisa manter a ordem, a defesa interna e externa, promover a justiça e demais atribuições, e tudo isso representa um mundo de bens e serviços. Com a ampliação do Estado intervencionista crescem essas necessidades e ainda aí se incluem a assistência, a previdência e a seguridade sociais, o desenvolvimento econômico, enfim, a promoção do bem comum¹⁶. Em última análise, dentro da economia monetária, isto significa necessitar de dinheiro e o Estado tem de obter receita, despender, orçar, fazer empréstimos e gerir toda essa atividade de economia pública ou finanças.”

Para financiar as atividades do Estado, a administração pública deve não somente obter recursos financeiros, mas também trabalhar na gestão equilibrada entre receitas e despesas.

Quanto às fontes de receitas públicas, temos a arrecadação de tributos como apenas uma delas, além das rendas advindas de atividades desenvolvidas pelo Estado, pela produção de bens ou serviços prestados pelo Estado à sociedade, a exemplo de preços

¹⁵ Nogueira, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. Saraiva, 14ª Ed. 1995. pp3.

¹⁶ Também, conforme os preceitos da Lindb - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - compete ao julgador, na interpretação e aplicação das leis, promover a justiça, satisfazer os interesses da sociedade e preservar o bem comum. A Lindb deve ser observada em todas as esferas de julgamento, na aplicação de todas as leis do ordenamento pátrio, independente da divisão do estudo do direito que pertença, seja do direito civil, tributário, constitucional etc. Nesse sentido: “Art. 5o Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.”

públicos decorrentes de serviços de transporte ou distribuição de energia, e a venda ou locação de bens públicos. As multas pecuniárias resultantes de atividades fiscalizatórias ou indenizatórias recebidas pela administração pública, apesar de representarem ingresso financeiro, não devem ser consideradas como fonte líquida e certa de receita, e tampouco compor o orçamento dos Entes Públicos. Conforme destacado por Zelmo Denari¹⁷:

“A inclusão das multas fiscais não nos parece acertada, porque não podem ser tidas, rigorosamente, como receitas. Giannini, com insuperável mestria e para contrastá-las das receitas, assinala que as multas não se preordenam à obtenção de receita, e ainda que traduzam uma vantagem econômica ao ente público, visam, somente, a infligir um sacrifício ao transgressor da lei.”

Considerando que as multas fiscais são comumente objeto de julgamento no CARF e, não devendo tais multas receberem tratamento de receita ou vantagem econômica devidas ao Estado, restam infundadas as alegações de “prejuízo ao fisco” e descabido o intuito arrecadatório declarados na Exposição de Motivos da MP 1.160/2023 que determinou a revogação do desempate de julgamento no CARF favorável ao contribuinte. Configura, portanto, inconstitucionalidade formal a matéria introduzida em Medida Provisória cuja pertinência temática é dissociada da motivação pretendida.

4.3. Independência dos Poderes

Os artigos 1º e 5º tratados na MP 1.160/2023 ofendem princípios constitucionais democráticos ligados à independência e à harmonia entre os poderes, produzindo insegurança jurídica.

¹⁷ Denari, Zelmo. Curso de Direito Tributário. Editora Forense. 1994. pp.18.

O princípio da independência e harmonia estabelece que cada Poder deva atuar no limite de sua competência e atribuição, sem ingressar na atuação preponderante do outro poder. Algumas atividades atípicas podem ser exercidas por um Poder ainda que de competência preponderante de outro Poder, porém, desde que tais atividades não constituam atividade privativa de outro Poder.

A alteração legislativa acerca do desempate nos julgamentos do CARF é matéria de relevante interesse da sociedade, devendo ser submetida ao devido processo de tramitação de lei, sob profunda análise e amplo debate em ambas as Casas do Congresso Nacional, conforme competência atribuída ao Poder Legislativo.

A publicação da Medida Provisória 1.160/2023 pelo Poder Executivo, extrapola o princípio da independência e harmonia, por se tratar de matéria de competência do Poder Legislativo.

O desempate nos julgamentos do CARF afeta a estrutura de julgamento na esfera administrativa e judicial, na medida em que os desdobramentos do critério de desempate podem acarretar aumento no volume dos processos a serem endereçados à esfera judicial, além da possibilidade ou não de recorribilidade da administração pública no caso de derrota no CARF, além da previsibilidade e segurança jurídica para a sociedade. Portanto, trata-se de assunto complexo, que demanda valoração de princípios, análise pelo Poder Legislativo mediante o rito processual legislativo apropriado previsto na Constituição, não competindo ao Poder Executivo legislar sobre o tema via Medida Provisória.

5. Inconstitucionalidades materiais no voto de qualidade

A finalidade de disciplinar o critério de julgamento administrativo em caso de empate no CARF é legítima, desde que o critério não contrarie princípios constitucionais defendidos pelo ordenamento jurídico positivo.

O critério de desempate que favoreça o contribuinte está em linha com os princípios constitucionais de presunção de inocência, “in dubio pro contribuinte”, legitimamente amparado pela Constituição Federal/1988 e pelo Código Tributário Nacional. Por sua vez, a revogação do desempate favorável ao contribuinte, reinserindo o voto de qualidade definido por representante do Fisco confere inconstitucionalidade material ao tema, pela violação ao princípio da inocência, da prevalência do interesse público e da legalidade.

Convém aclarar que o STF iniciou a análise do voto de qualidade proferido por representante do Fisco, porém, mesmo sem finalizá-lo, já manifestou tratar-se de assunto de constitucionalidade material duvidosa, conforme voto exarado pelo Ministro Luís Roberto Barroso na ADI 6.399.

A presunção de inocência é princípio constitucional comumente aplicado no direito penal, mas extensível aos demais ramos do direito e, inclusive, ao direito tributário. O inciso XLII do artigo 5º, da Constituição Federal/1988, estabelece que: “Ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.”

Conforme entendimento de Adilson Rodrigues Pires¹⁸:

¹⁸ Pires, Adilson Rodrigues. A retenção de Mercadorias pelas Autoridades Aduaneiras no Brasil, pp. 338-339, *in* Tôrres, Heleno Taveira (coordenação). Comércio Internacional e Tributação. São Paulo Pires, Quartier Latin, 2005.

“ (...) é importante rever o princípio da presunção da inocência para melhor salientar valores fundamentais esquecidos. Visto que o princípio em causa encontra-se expresso na Lei Fundamental, o legislador infraconstitucional fica obrigado a prover o ordenamento de um conjunto de regras que permitam encontrar um equilíbrio estável entre o interesse punitivo estatal e o direito de liberdade, conferindo à ordem jurídica a efetividade necessária à integração do sistema como um todo.”

Em linha com os princípios constitucionais da presunção da inocência e da boa-fé, e para que não haja dúvida sobre sua aplicação no âmbito tributário, o artigo 112, do Código Tributário Nacional determina: “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (...)”.

O STF, em voto majoritário¹⁹ proferido na ADI 6.399, reconheceu o princípio da presunção de inocência, revelando-se no princípio ‘in dubio pro contribuinte’, a saber:

“CONTENCIOSO FISCAL – ÓRGÃO JULGADOR – COMPOSIÇÃO PARITÁRIA – EMPATE – SOLUÇÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE – HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Consubstancia opção normativa harmônica com a Constituição Federal preceito a revelar que, em órgão composto paritariamente, se houver empate, prevalece a óptica mais favorável ao contribuinte.” (grifo nosso)

Resta claro que a revogação do critério de desempate favorável ao contribuinte, conforme MP 1.160/2023, resulta em evidente violação ao princípio constitucional do ‘in dubio pro contribuinte’ (inserido, basicamente, no contexto da presunção de inocência), igualmente desatendidos os critérios de transparência, imparcialidade, ética e segurança jurídica na promoção da justiça. Não haverá condenação do contribuinte se houver dúvida acerca da exigibilidade do crédito tributário sob discussão. Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho²⁰:

¹⁹ ADI 6.399. Relatório e voto do Ministro Luis Roberto Barroso, que formou maioria.

²⁰ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª Ed. Saraiva. 1997.

“Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma (melhor dizendo, do conceito do fato ao conceito da norma) compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal – in dubio pro reo.”

Não há dúvidas quanto à necessária observância do princípio “in dubio pro contribuinte” na elaboração de normas afetas ao regramento tributário. Entretanto, não é o que se verifica na redação dos artigos 1º e 5º da Medida Provisória nº 1.160/2023, devendo tais dispositivos merecer imediata suspensão.

O STF declarou por maioria dos votos (ADI 6.399, em votação ainda não finalizada) que no caso de empate nas decisões do CARF, isto é, havendo dúvida entre os conselheiros sobre a constituição do crédito tributário, deve prevalecer o princípio constitucional da presunção da inocência, de modo que o desempate automaticamente favoreça o contribuinte. O Ministro Barroso assim se posicionou²¹:

*“É legítima a adoção pontual, por lei, do princípio do in dubio pro contribuinte como critério de desempate no CARF. Embora esse critério também possa ser discutível, por dar ensejo, de igual forma, a questionamentos quanto ao equilíbrio entre as partes, pode ser justificado a partir de um amplo sistema constitucional de proteção de direitos e garantias fundamentais do contribuinte contra eventuais excessos cometidos pelo Estado. Em caso de empate, **a presunção de legitimidade do ato administrativo é fragilizada** pela incerteza quanto à interpretação e à aplicação das normas tributárias pela Administração.” (grifo nosso)*

Em termos práticos, imaginemos o seguinte caso: um contribuinte, pessoa jurídica, que desenvolve suas atividades econômicas fabricando guarda-chuva. Esse

²¹ ADI 6399. Voto do Ministro Luís Roberto Barroso.

contribuinte contrata pessoas, compra matéria-prima nacional e importada, faz a divulgação e distribuição de seus produtos, e recolhe seus tributos (IR, CS, PIS, COFINS, ICMS, IPI, e por aí vai). Porém, a fiscalização identificou um recolhimento a menor do IPI e autua a empresa. O contribuinte entende que o imposto não é devido e resolve discutir o tema na esfera administrativa. Ao chegar no CARF, o assunto é debatido por profissionais qualificados, conhecedores do direito tributário, que se debruçam especialmente na análise do caso. Porém, os conselheiros, todos igualmente conhecedores do tema, restam divididos, de modo que metade entende que o tributo é devido e a outra metade entende que não. Se os gabaritados especialistas no assunto não chegam a um consenso, como então justificar a condenação de um contribuinte que, em meio às suas diversas atividades para dirigir seu negócio, entende da mesma forma que metade dos qualificados conselheiros e assim deixou de recolher o tributo? Parece que o desempate pró-contribuinte é o resultado mais acertado e justo, consentâneo com princípios assegurados pelo Estado de Direito.

O voto do Ministro Marco Aurélio na referida ADI 6.399, reforça a necessidade de adequação do voto de desempate favorável ao contribuinte nos termos adstritos à norma revogada pela atual MP 1.160/2023 e pondera quanto à disparidade revelada pelo voto de qualidade determinado por representante do Fisco, como pretende a referida Medida Provisória:

“A inovação [trazida pelo artigo 19-E da Lei 10.522/2002] não extinguiu, por completo, o voto de qualidade em benefício da Fazenda Pública. Tampouco, invertendo o sentido, o criou em favor do contribuinte. Tanto é assim que não se revogou – ao menos de forma explícita – o artigo 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972. Estabeleceu-se que, especificamente no processo administrativo voltado à “determinação e exigência” de tributo, não cabe observar, ocorrido empate, o peso maior atribuído à

manifestação do Presidente do Colegiado, solucionando-se o conflito de acordo com o interesse do contribuinte²².”

Nota-se que o desempate pró-contribuinte favorece a justiça, a segurança jurídica, a economia e, conseqüentemente, a sociedade merecedora da proteção constitucional.

Além da violação ao princípio ‘in dubio pro reo’, o retorno do voto de qualidade proferido por representante do Fisco gera insegurança jurídica e fere o princípio constitucional previsto no caput do art. 5º da Constituição Federal/1988. É previsto inevitável aumento da judicialização nos casos em que o empate confira ganho de causa à União, como resultado da revogação do voto automaticamente favorável ao contribuinte.

Não se pode afastar o caráter de confisco decorrente dos dispositivos legais que reestabelecem a adoção de critério de desempate que possa favorecer o Fisco, resultando em maior onerosidade ao contribuinte, seja pelo ganho de causa ao Fisco com a dúvida sobre a matéria reclamada ou ainda pela necessidade de prosseguir a discussão na esfera judicial. O ordenamento jurídico brasileiro deve impedir norma que possibilite o enriquecimento ilícito do Estado.

O princípio do não-Confisco previsto no art. 150, IV da Constituição Federal/1988, consiste em evitar excessos na tributação ao contribuinte. Embora o conceito de confisco não seja consenso na doutrina, o STF já se manifestou, em importante julgado para análise de ADI, entendendo que o caráter de confisco deve ser avaliado levando-se em consideração todo o sistema tributário que envolva um ou mais tributos

²² ADI 6.399. Voto do Relator: Ministro Marco Aurélio.

relacionados a uma determinada transação ou bem. Nesse sentido, conforme posicionamento exarado pelo Min. Celso de Mello²³:

“A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.”

Conforme já analisado no STF em Ações Diretas de Inconstitucionalidade, os dispositivos que preveem o retorno do voto de qualidade na forma disposta na MP sob análise foram considerados afronta direta aos princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade. O desempate pelo representante do Fisco foi considerado violação à isonomia entre os conselheiros do órgão paritário, além de deixar de estabelecer critérios razoáveis e proporcionais no julgamento proferido pelo

²³ ADI-2010 MC / DF. Publicado em 12/04/2002.

CARF, sem representar alternativa menos gravosa ao contribuinte. Para o STF, o atendimento dos princípios constitucionais é medida que se impõe:

“Descabe pressupor a superioridade, como regra, do interesse do Estado, arrecadador de tributos, sendo a ponderação, tendo em conta os valores constitucionais em jogo, o caminho para analisar a harmonia da norma com a Carta de 1988. O instrumento próprio da ponderação é a proporcionalidade. Cumpre analisar se a inobservância do voto de qualidade, no caso de empate em processo de exigência e determinação do crédito, implica regra inadequada, desnecessária e violadora da relação de custo-benefício, a proporcionalidade em sentido estrito.”²⁴

“O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”²⁵

Convém destacar que na ADI sob análise conjunta no STF (ADI 6.399, 6.403 e 6.415) acerca do voto de qualidade do CARF, a maioria dos Ministros já proferiu seu voto. Os ministros a favor da decisão que beneficia o contribuinte são Marco Aurélio, Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski²⁶.

O Ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto na ADI 6.399, questiona a constitucionalidade material do voto de qualidade presidido por representante do Fisco ao reforçar que:

²⁴ ADI 6.399. Voto do Voto Ministro Marco Aurélio.

²⁵ ADI 2010 MC / DF. Publicado em 12/04/2002. Relator: Min. Celso de Mello.

²⁶ Artigo: “Para especialistas, fim do voto de qualidade acaba com disparidade nos julgamentos do CARF”. <https://www.migalhas.com.br/quentes/325445/para-especialistas--fim-do-voto-de-qualidade-acaba-com-disparidade-nos-julgamentos-do-CARF>

“Declarar a inconstitucionalidade formal do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 implicaria fazer reprivatizar norma de duvidosa constitucionalidade material.” (grifo nosso)

O Ministro Barroso prossegue esclarecendo os motivos da inconstitucionalidade do voto de qualidade para o desempate proferido por representante do Fisco:

“3.2. No CARF, o voto de qualidade atribui ao presidente da turma julgadora o poder de proferir dois votos: um ordinário e um de desempate. Trata-se, portanto, de voto duplo. O Conselho, no entanto, apresenta particularidades que tornam essa sistemática de duvidosa constitucionalidade: (i) possui composição paritária, com equivalência numérica entre os representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes; (ii) está subordinado ao Ministério da Economia, integrando, portanto, a estrutura de uma das partes do processo; e (iii) o voto de qualidade é prerrogativa exclusiva do presidente das turmas julgadoras, posição sempre ocupada por conselheiros representantes do Fisco. Portanto, aparentemente, o voto de qualidade desequilibrava a relação entre o Fisco e o contribuinte no processo administrativo tributário.”

O Ministro Marco Aurélio defende ainda:

“A origem de toda a discussão está na previsão legal de colegiados de composição paritária. Essa é a perplexidade maior: criação de órgãos colegiados, com atribuição de decidir, mas compostos de número par de julgadores. Fosse ímpar, inexistiria o impasse. É dificuldade criada pelo legislador, sendo inadequada a premissa segundo a qual a Fazenda, com o voto de qualidade, deve possuir o controle das decisões proferidas em sede administrativa. (...) A adoção, no contencioso fiscal, de solução favorável ao contribuinte, em caso de empate na votação, não conflita com a Constituição de 1988. É opção legítima e razoável do legislador, estando em harmonia com o sistema de direitos e garantias fundamentais.”²⁷.

²⁷ ADI 6.399.

O critério de desempate pode ser livremente disciplinado pela administração pública, **desde que observados a Constituição Federal e os princípios do direito**, especialmente o princípio da isonomia na relação entre o Fisco e o contribuinte, a imparcialidade na promoção da justiça e o respeito ao devido processo de criação de normas de direito. Por exemplo, é legítima a determinação de critério de desempate por idade, como ocorre em concursos públicos, ou outro critério de desempate, como o voto de qualidade aplicado também no TCU – Tribunal de Contas da União.

No STF, convém destacar as ponderações detalhadas do Ministro Barroso em seu voto exarado na ADI 6.399, reconhecendo a liberdade de escolha pelo ente público e as dificuldades advindas da definição acerca do critério de desempate de julgamento, e por último, remetendo às inconstitucionalidades derivadas do critério de desempate mediante a adoção do voto de qualidade atribuído a representante do Fisco:

“Não há, no texto constitucional, a previsão de um método específico de solução de impasses em órgãos de contencioso administrativo. O legislador atuou dentro de legítima margem de discricionariedade.”²⁸ (...) “26. Note-se, portanto, que o voto de qualidade, apesar de estar previsto em variados procedimentos, está longe de ser unanimidade. A depender das características do órgão julgador, pode configurar afronta ao devido processo legal e à igualdade entre as partes litigantes. Deve-se, assim, realizar avaliação criteriosa em cada caso acerca de sua compatibilidade com a Constituição.(...) 29. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apresenta particularidades que suscitam dúvidas acerca da constitucionalidade do voto de qualidade, tal como estava concebido: (i) o órgão possui composição paritária, com equivalência numérica entre os representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes (Decreto nº 70.235/1972, art. 25, II, e Regimento Interno do CARF, Anexo I, art. 1º); (ii) está subordinado ao Ministério da Economia, integrando, portanto, a

²⁸ ADI 6.399. Voto do Ministro Barroso na análise da constitucionalidade do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002.

estrutura de uma das partes do processo; e (iii) o voto de qualidade é prerrogativa exclusiva do presidente das turmas julgadoras – posição sempre ocupada por conselheiros representantes do Fisco (Decreto nº 70.235/1972, art. 25, § 9º). 30. Especialistas e órgãos de controle têm demandado, já há algum tempo, aprimoramentos no desenho institucional do CARF. Uma parte deles está relacionada à paridade na composição do órgão. (...). Em um cenário de embates, a formação paritária do Conselho foi proposta como forma de assegurar que os sujeitos passivos não sofreriam arbítrios ou abusos no lançamento do imposto. (...) 34. Portanto, aparentemente, o voto de qualidade desequilibrava a relação entre o Fisco e o contribuinte no processo administrativo tributário. O legislador optou, então, por mudar essa sistemática, proibindo a sua adoção nos julgamentos relativos à determinação e à exigência do crédito tributário. (...) 36. Primeiro, não se pode sustentar a validade do voto de qualidade com base na soberania estatal. O exercício de tal soberania pelo Estado não pode suplantar os direitos fundamentais dos indivíduos, em especial, para o que interessa aqui, a preservação da igualdade entre o sujeito passivo e o Fisco no curso do processo administrativo tributário. A positivação dos direitos individuais teve por objetivo primordial a proteção dos cidadãos contra arbítrios do Poder Público. A invocação genérica da soberania estatal, nesse contexto, pretende estabelecer uma superioridade perigosa do Estado em relação às pessoas, o que poderia servir de justificativa a todo tipo de arbitrariedade. 37. Segundo, a ideia de supremacia do interesse público sobre o privado é um dogma, que tem sido desconstruído pela doutrina contemporânea do direito público. Não há superioridade a priori do interesse público sobre o privado. O que há é a supremacia da Constituição. Se ambos os interesses entram em rota de colisão, cabe ao intérprete proceder à ponderação adequada, à vista dos elementos normativos e fáticos relevantes para o caso concreto. O interesse público primário pode estar, inclusive, em atender a pretensão do particular, visto que esse interesse se realiza quando o Estado cumpre satisfatoriamente o seu papel, mesmo que em relação a um único cidadão. 38. Terceiro, pôr fim ao voto de qualidade em caso de empate não significa afrontar a presunção de legitimidade do ato administrativo. Em sendo relativa, tal presunção admite prova em contrário. Como se aprofundará mais adiante, o empate entre os conselheiros da turma julgadora não chega a ilidir de forma cabal tal presunção, mas a fragiliza diante da incerteza quanto à interpretação e à aplicação das normas tributárias levadas a cabo pela Administração. 39. Quarto, com o

entendimento aqui esposado, o CARF não se torna um órgão privado, pois permanece compondo a estrutura da Administração Pública federal. Um órgão público deve servir à consecução das finalidades constitucionais e legais para as quais foi criado. E, a prevalecer a posição aqui exposta, nada se alterará nas competências do CARF, que continuará a desempenhar o relevante papel de julgar as controvérsias tributárias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. Além disso, o resultado favorável ao sujeito passivo não significa que se atendeu a interesses puramente privados. Como visto, não se pode confundir interesse público com o interesse defendido pela Fazenda no processo administrativo fiscal. O interesse público primário consiste na melhor realização possível, à vista da situação concreta a ser apreciada, da vontade constitucional, dos valores fundamentais que ao intérprete cabe preservar e promover. 40. Quinto, reconhecer a constitucionalidade da norma questionada não causa necessariamente perda de arrecadação, pois, se o lançamento tributário foi impugnado, o Fisco possui somente uma expectativa de obtenção de receitas, e não um direito a crédito tributário determinado. Este só estará definitivamente constituído com a notificação do sujeito passivo para tomar ciência da decisão final desfavorável a ele no âmbito do processo administrativo fiscal.”²⁹

6. Ilegalidades na aplicação do voto de qualidade

O art. 112 do Código Tributário Nacional prevê que a **lei tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte** diante de dúvida acerca da capitulação do fato que daria origem à infração. O referido dispositivo legal advém do princípio constitucional da presunção de inocência (‘in dubio pro reo’), em decorrência do princípio da legalidade. A saber:

*"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I - à capitulação legal do fato;*

²⁹ ADI 6.399, Voto divergente do Ministro Barroso (item 26).

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

Em interessante análise da aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional³⁰, combinado com os preceitos da Constituição Federal/1988, observamos os conceitos trazidos pelo princípio 'in dubio pro contribuinte' e outros princípios que dele derivam.

Há quem defenda a aplicação do artigo 112 do CTN restrita ao direito tributário sancionador, aplicando-se exclusivamente às infrações e penalidades tributárias. Tal interpretação afasta o emprego desse dispositivo legal em casos de dúvida decorrente de empate nos votos de julgadores em órgão colegiado, como o CARF, por exemplo. Conforme muito bem elucidado por Leonardo Branco³¹: "Tampouco se vislumbra, diante do empate, a dúvida apta a atrair a aplicação da metarregra de interpretação do artigo 112 do Código Tributário Nacional, não apenas porque o comando é restrito às infrações e penalidades (tributárias), mas também porque o colegiado, dividido ou não, decide sem claudicar, mantendo-se hígida a presunção de legalidade do lançamento, que em nada e por nada se confunde com a presunção de inocência do direito sancionatório."

É preciso considerar, contudo, que o artigo 112 **não se limita necessariamente à aplicação de penalidades ao contribuinte**. A partir de interpretação sistemática da

³⁰ Oliveira. Maria Eugênia Mariz. O Voto De Qualidade No Conselho Administrativo De Recursos Fiscais: Considerações Acerca De Sua Inconstitucionalidade E Ilegalidade. RDT-45-2020. IBDT. In : <https://ibdt.org.br/RDTA/o-voto-de-qualidade-no-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-consideracoes-acerca-de-sua-inconstitucionalidade-e-ilegalidade/>

³¹ Branco, Leonardo. O limite recursal, o CARF e as três formas de argumentação. In: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-07/territorio-aduaneiro-limite-recursal-CARF-tres-formas-argumentacao>

legislação, conclui-se que o referido dispositivo do CTN **possui aplicabilidade ampla**, contemplando a constituição do crédito tributário, seja no âmbito de julgamento no contencioso administrativo fiscal, na DRJ ou no CARF, no caso de empate com adoção do voto de qualidade. **A interpretação mais benéfica ao contribuinte há de sempre prevalecer**, quaisquer que sejam as circunstâncias de julgamento. Este é também o entendimento de Ives Gandra Martins.

A adoção do voto de qualidade, mesmo proferido por representante do Fisco, representará **julgamento ilegal** quando deixar de adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte.

A leitura combinada do artigo 112 com o artigo 108, § 1º do CTN pressupõe que a exigência de crédito tributário não poderá basear-se em analogia ou ‘presunção de culpabilidade’, se não previsto expressamente em lei. Essa interpretação combinada encontra-se em consonância aos princípios constitucionais da legalidade e da presunção de inocência previstos na CF/88. O CTN assim dispõe:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

Diante dos conceitos de interpretação da legislação tributária, cabe ao órgão julgador aplicar o conceito mais favorável ao contribuinte na análise de constituição do crédito tributário. Os artigos da MP 1.160/2023 que revogam o critério de desempate

favorável ao contribuinte para reestabelecer o voto de qualidade, encontram-se em desacordo com os preceitos legais do CTN e, portanto, conduzem à ilegalidade da alteração normativa proposta.

Por sua vez, o artigo 142 do CTN reforça esse entendimento, ao definir o lançamento tributário como atividade necessária para a identificação do fato gerador. Se o fato gerador não puder ser identificado, ou ainda, se houver dúvida quanto à sua existência, não há que se falar em lançamento e, portanto, o tributo não pode ser exigido:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

O artigo 142 do CTN encontra respaldo no princípio constitucional da legalidade reforçando que, diante da dúvida, o lançamento não deve ocorrer. Assim sendo, diante dúvida dos julgadores acerca do crédito tributário, por empate dos conselheiros do CARF, o lançamento não deveria ocorrer pois contrariaria dispositivo legal do CTN.

O reestabelecimento do voto de qualidade no CARF caracteriza-se, assim, como ilegal, quando a adoção de desempate favorável ao contribuinte seria mais acertada, decidindo-se, na dúvida, pela inoccorrência do lançamento tributário.

Para complementar as ilegalidades dessa Medida Provisória, cumpre destacar o disposto no artigo 145, que determina o direito à impugnação do lançamento tributário:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I – impugnação do sujeito passivo;
II – recurso de ofício;
III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

Convém ainda ressaltar as preocupantes distorções na sistemática tributária advindas das alterações legislativas trazidas por ato inadequado (medida provisória), conforme entendimento de Ives Gandra Martins³²:

“(...) o CARF é o órgão revisor derradeiro de qualquer impugnação ou recurso, sendo que sua decisão final constitui definitivamente o crédito, correndo o prazo prescricional nos termos do artigo 174 para a Fazenda entrar em juízo, se a decisão lhe for favorável e o contribuinte não a cumprir. (...) Verifica-se, pois, que a própria terminologia utilizada na lei com eficácia de complementar é de que a prescrição só passa a correr a partir da constituição definitiva do crédito tributário. Desta forma, o processo administrativo corresponde ao lançamento, que pode ocorrer em duas instâncias, como no âmbito federal, não sendo senão um processo revisional “interna corporis” da administração, que ao fim poderá confirmar o lançamento como integral ou parcialmente definitivo ou, ainda, não o fazer. Ora, o CTN é uma norma com eficácia de lei complementar, só podendo ser modificada por lei com a mesma eficácia. Sendo assim, lei ordinária que determinar a continuidade, via judicial, do processo revisional do lançamento, em verdade transformará o Poder Judiciário em revisor do lançamento, o que fere o CTN tanto formalmente, por passar a ser modificado por lei ordinária, quanto

³² Martins, Ives Gandra da Silva. Governo Desequilibra Julgamentos Do CARF Em Desfavor Do Contribuinte. In: <https://apet.org.br/artigos/governo-desequilibra-julgamentos-do-CARF-em-desfavor-do-contribuinte/>

materialmente, por transformar o Poder Judiciário em lançador de tributo, já que o CARF, no processo revisional, julgou improcedente a peça fazendária.”

Portanto, a MP 1.160/2023 encontra-se revestida de ilegalidades formal e material acerca do tema.

Reiterando este entendimento os Ministros do STJ esclarecem:

“Com o artigo 19-E, não se criou – nem faria sentido falar de – voto de qualidade em benefício do contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, parte mais fraca da relação, que oferece resistência contra o Estado todo-poderoso. Inexiste estipulação de duplo voto ou peso maior da manifestação de certo integrante, em caso de empate. A leitura do preceito direciona a concluir que, uma vez não formada maioria no colegiado, não se tem confirmado o lançamento do tributo.” (voto do Ministro Relator Marco Aurélio. ADI 6.399) – grifo nosso.

“43. É preciso recordar que o lançamento de ofício (CTN, art. 149) – que, na maioria dos casos, dá início ao contencioso fiscal – é um ato administrativo que torna a obrigação tributária exigível antes mesmo de o sujeito passivo ter se defendido. Não por outra razão o sujeito passivo já é notificado para pagar o tributo lançado ou, caso discorde, para impugnar a cobrança. O contraditório é, portanto, diferido para um momento posterior à realização do lançamento pela autoridade fiscal, que se presume legítimo. O quadro, portanto, é o seguinte. O contribuinte apresenta a sua impugnação à Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) da Receita Federal – órgão estatal composto exclusivamente por representantes da Administração Tributária – e pode, posteriormente, recorrer a outro órgão estatal, o CARF. Depois de tudo isso, submetido o ato de lançamento ao pleno contraditório, obtém o empate entre os conselheiros da turma julgadora. Nesse contexto, é preciso reconhecer que passa a existir uma incerteza quanto à interpretação e à aplicação das normas tributárias pela Administração. De oito conselheiros, quatro se posicionaram contrariamente à pretensão fazendária. Diante disso, a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, notadamente a liberdade e a propriedade, justifica que se atribua ao empate um efeito jurídico favorável a ele, como se extrai do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.” (voto do Ministro Barroso seguido pela maioria na ADI 6.399)

Convém destacar valiosa reflexão trazida por Leonardo Branco³³: “Voto de qualidade, limitação de alçada, composição paritária, são questões de primeira grandeza, porém insuficientes para se resolver a difícil equação sobre como diminuir ao máximo a litigância mediante o mínimo de prejuízo à segurança jurídica. Dois são os caminhos possíveis: aprimorar-se a estrutura existente, ou começar algo novo.”

Diante das ilegalidades apontadas e dos fundamentos apresentados, temos claros os efeitos danosos à sociedade trazidos pela MP 1.160/2023. A vigência de norma prejudicial ao ordenamento jurídico precisa ser cessada.

7. Sugestão de solução possível

O modelo recentemente imposto pela medida provisória migrou de um lado (decisão automaticamente em favor do contribuinte em caso de empate) para quase o oposto (decisão sempre – ou quase sempre – favorável ao fisco). Pelo modelo recém determinado, a definição do resultado do julgamento estará antecipada e aprioristicamente dada em caso de empate: o julgamento se dá em favor do fisco.

Se a modelagem anterior parecia injusta, a atual pode padecer do mesmo mal, por constituir seu quase exato oposto.

É possível sugerir uma das muitas possíveis soluções equilibradas e aparentemente menos injustas para enfrentar essa tormentosa questão.

³³ In: O limite recursal, o CARF e as três formas de argumentação. Publicado em 07/02/2023. Acesso em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-07/territorio-aduaneiro-limite-recursal-CARF-tres-formas-argumentacao>

O problema principal relacionado à solução agora imposta pela medida provisória vem produzido não exatamente pela circunstância de a **legislação afirmar que o voto de qualidade deva ser exercido, como prerrogativa, exclusivamente pelo presidente** do órgão fracionário de julgamento (Turma, Câmara ou mesmo Câmara Superior) mas sim pela circunstância de a legislação afirmar que **esse presidente deva ser sempre um representante do fisco, a quem incumbe o voto de desempate.**

Explicando melhor: se a legislação atribuísse ao voto do presidente do órgão colegiado (turma, câmara, etc) a prerrogativa de “voto prevalente” (ou “voto prevalente pela qualidade” ou mesmo “voto de qualidade”) mas **permitisse** que esse presidente fosse ocasionalmente um representante do fisco **ou** um representante dos contribuintes, estariam eliminadas algumas das reservas ou desconfianças quanto ao equilíbrio e à justiça por essa modelagem.

O artigo 25, §9³⁴ do Decreto 70.235/1972, que determina o cargo de presidente das Turmas ser **sempre** atribuído ao representante do Fisco, resulta em desequilíbrio no jogo de forças que a lei pretende que seja equilibrado. Esse artigo está, portanto, em desalinho com a ideia primeira da paridade prevista na legislação. Viola, ofende, desrespeita e agride aquele desejado e buscado equilíbrio.

Fosse a presidência um órgão de reduzida expressão ou de mera gestão, aquele equilíbrio estaria preservado. Mas o desequilíbrio acontece exatamente em razão de suas funções não se circunscreverem apenas às práticas ordinárias de gestão. **A**

³⁴ Art. 25, “§ 9o Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”

presidência decide e desempata decisões nas Turmas e Câmaras julgadoras. Exerce função jurisdicional devendo também, exatamente por conta desta circunstância, submeter-se à regra da paridade.

A **paridade** atribuída ao órgão e prevista na legislação (artigo 25, inc. II do Decreto 70.235/1972³⁵) é essencial não apenas para preservar a igualdade na **quantidade** de seus membros – o que de *per si* já induz algum equilíbrio de forças – como também para guardar o valor (**qualidade**) por meio do qual se observam as mesmas proporções, dimensões, naturezas, aparências e intensidades no exercício da função judicante que traz consigo, na essência, uma garantia de estabilidade e resguardo de um ideal de justiça.

Não se alcança a paridade apenas com a igualdade na quantidade de conselheiros representantes do Fisco e do Contribuinte. Se o desempate nas turmas de julgamento é feito invariavelmente por representante do Fisco, há aí um indisfarçável desequilíbrio das forças que jogam um papel no órgão.

A paridade poderá ser alcançada mediante **alternância na presidência entre representantes do Fisco e do Contribuinte** visando uma atuação mais igualitária e imparcial nas decisões do órgão.

Se o Congresso Nacional, que tem agora a grave incumbência de analisar (e aprovar ou não ou mesmo modificar/aprimorar) a medida provisória, pretende encontrar um meio-termo, um equilíbrio entre esses dois sistemas contrapostos, por certo **poderá acrescentar à medida provisória um dispositivo determinando que o presidente do órgão de julgamento (Turma, Câmara, ou Câmara Superior) do CARF seja nomeado**

³⁵ “Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...) II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.”

alternando-se a presidência entre representantes do Fisco e representantes dos contribuintes.

A designação do presidente na Turmas de julgamento poderá observar o maior tempo de casa e maior participação do conselheiro, tanto em sessões de julgamento quanto nas demais atividades do CARF, mantendo-se a alternância da presidência entre representantes do Fisco e dos contribuintes a cada dois anos, iniciando-se o primeiro ano de presidência com representante do Fisco nas Turmas pares e a presidência com representantes dos contribuintes nas Turmas ímpares. Na hipótese de eleição do presidente das Turmas, caberá aos conselheiros representantes do Fisco votarem em seu presidente e aos representantes dos contribuintes votarem no seu presidente, mantendo-se a alternância paritária da presidência. E assim estarão não resolvidos, mas em boa parte atenuados os efeitos desses automatismos opostos.

O sistema não seria mais “automaticamente favorável ao contribuinte” (que vigorou até recentemente) nem quase “automaticamente favorável ao fisco” (sistema imposto agora pela medida provisória).

Da forma como hoje se apresenta, a **presidência perene** dos órgãos fracionários de julgamento do CARF **nas mãos do Fisco** inviabiliza o equilíbrio determinado na lei e por ela desejado. É a alternância na presidência que poderá viabilizar na prática o pretendido equilíbrio de forças, carregando consigo a estabilidade, conformando-se assim com aquele ideal de justiça, pacificando as relações entre fisco e contribuintes.

Se introduziria assim ao resultado do julgamento um elemento imponderável que ora faria esse resultado privilegiar um lado, ora outro, sem automatismo algum.

Excetuado o caso da Justiça Criminal, em que para trazer para a realidade fática o princípio constitucional da presunção da inocência se faz **automaticamente** prevalecer a decisão mais favorável ao réu quando no julgamento pelo colegiado ocorra empate,³⁶ o “fazer Justiça” quase sempre reclama a eliminação do automatismo (certeza de determinado resultado) e a inserção dessa **alternância** que produz **benigna incerteza quanto ao resultado do julgamento** (por mais paradoxal que isto possa parecer) legitimando e sacramentando um ideal de Justiça.

Quando se trata de realizar o que é ou parece justo, a sociedade, normalmente tão ávida por antecipadas certezas, desconfia delas.

8. Conclusão

Em vista das inconstitucionalidades e ilegalidades apontadas, os artigos 1º e 5º da Medida Provisória 1.160/2023 requerem imediata suspensão ou rejeição pelo Congresso Nacional.

A matéria enseja urgente e criteriosa apreciação, a ser conduzida mediante o devido processo legislativo com a participação da sociedade, para a adequada definição do alcance e dos desdobramentos acerca do critério de desempate no CARF.

É desejável que a sociedade avalie possíveis aprimoramentos no desenho institucional do CARF, incluindo critérios de desempate no órgão paritário, permitindo o fortalecimento da segurança jurídica nas relações entre os entes públicos e a sociedade.

³⁶ § 1º do art. 615 e § único do art. 664, ambos do Código de Processo Penal, em consagração do princípio “in dubio pro reo”.

O critério aqui sugerido é apenas um dos muitos possíveis. O Congresso Nacional precisa agora desincumbir-se de uma tarefa realmente importante: aprimorar o sistema de julgamento do CARF de modo a infundir-lhe critérios de equidade, equilíbrio e de permanente busca de um nível minimamente saudável de Justiça.

**

ⁱ Membros do Comitec que formaram maioria na aprovação deste Parecer: Adelmo Emerenciano, Alexandre B. Leitão Fischer Dias, Bruna Antonini, Cláudio A. Eidelchtein, Diego Luiz Silva Joaquim, Giovanni Galvão, Lucas Lopes Piva, Luis Antonio Flora, Maria Helena Santos Silva Ferreira, Mateus Soares De Oliveira, Rafael Silva Ferreira e Rodrigo A. Lazaro Pinto. Ficam consignados os votos contrários à aprovação: Fernando José Diniz, Leonardo Branco, Maysa Pittondo Deligne, Oswaldo de Castro Neto.